

COUR ADMINISTRATIVE

Numéro du rôle : **24508aC**

Inscrit le 17 juin 2008

Audience publique du 18 mars 2010

**Appel formé par
l'Etat du Grand-Duché de Luxembourg
contre un jugement du tribunal administratif du 7 mai 2008
(no 23529 du rôle) ayant statué sur le recours formé par la société à
responsabilité limitée XXX XXX, XXX, contre un bulletin
d'établissement des revenus d'entreprises collectives
en matière d'impôts**

Revu la requête d'appel, inscrite sous le numéro 24508C du rôle et déposée au greffe de la Cour administrative le 17 juin 2008 par Monsieur le délégué du gouvernement Claude LICK, agissant au nom de l'Etat du Grand-Duché de Luxembourg, sur base d'un mandat lui conféré par le ministre des Finances en date du 12 juin 2008, dirigée contre un jugement rendu par le tribunal administratif le 7 mai 2008 dans une affaire ayant opposé la société à responsabilité limitée XXX XXX, ayant son siège social à L-XXX, représentée par ses organes sociaux en fonctions, à un bulletin d'établissement des revenus d'entreprises collectives pour l'année 2001, émis le 31 mai 2006 par le bureau d'imposition Sociétés 2 à l'égard de la société civile immobilière de l'XXX ;

Vu l'arrêt avant dire droit de la Cour administrative du 15 janvier 2009 (n° 24508C du rôle) ;

Vu le rapport du consultant désigné, Monsieur XXX XXX, déposé au greffe de la Cour administrative le 8 septembre 2009 ;

Vu la prise de position additionnelle déposée au greffe de la Cour administrative le 15 janvier 2010 par Maître Alain STEICHEN au nom de la société à responsabilité limitée XXX XXX, partie intimée ;

Vu le mémoire additionnel déposé au greffe de la Cour administrative le 21 janvier 2010 par le délégué du gouvernement au nom de l'Etat ;

Revu les pièces versées en cause et notamment le jugement entrepris ;

Le rapporteur entendu en son rapport complémentaire et Monsieur le délégué du gouvernement Claude LICK, ainsi que Maître Alain STEICHEN en leurs plaidoiries respectives à l'audience publique du 4 mars 2010.

Au 1^{er} janvier 1999, la société à responsabilité limitée XXX XXX, préqualifiée, ci-après la « *société XXX XXX* », détenait 510 parts sociales (sur un total de 1000 parts) de la société civile immobilière de l'XXX.

Le 28 septembre 1999, la société XXX XXX céda ces 510 parts à la société anonyme XXX S.A., établie à L-XXX au prix de 3.000.- LUF par part sociale.

Le 25 octobre 1999, la société XXX S.A. céda lesdites 510 parts à la société anonyme XXX S.A., établie à L-XXX, au prix unitaire de 91.843.- LUF.

Suivant une convention sous seing privé du 15 novembre 1999, la société XXX S.A. revendit les 510 parts à la société XXX XXX au prix unitaire de 93.470.- LUF.

A travers une convention sous seing privé du 4 août 2000, la société XXX XXX vendit à la société anonyme XXX S.A. 240 parts dans la société civile immobilière de l'XXX au prix unitaire de 116.670.- LUF.

Le 30 novembre 2005, le bureau d'imposition émit à l'égard de la société civile immobilière de l'XXX un bulletin d'établissement des revenus d'entreprises collectives pour l'année 2000 à travers lequel il fixa le revenu de la société civile immobilière de l'XXX à 25.804.625.- LUF et imputa à la société XXX XXX, en sa qualité d'associé, une quote-part de 1.312.145.- LUF dans le revenu collectif et un bénéfice de cession « immeuble commercial » de 23.451.514.- LUF du chef de la cession de parts susvisée du 4 août 2000.

Le même jour, le bureau d'imposition émit encore à l'égard de la société XXX XXX un bulletin de l'impôt sur le revenu des collectivités pour l'année 2000, lui imputant entre autres sa part de $(1.312.145 + 23.451.514 =) 24.763.659.-$ LUF dans le bénéfice de la société civile immobilière de l'XXX.

Un recours contentieux introduit le 16 mars 2007 par la société XXX XXX tendant à la réformation du bulletin d'établissement des revenus d'entreprises collectives pour l'année 2000 du 30 novembre 2005 émis à l'égard de la société civile immobilière de l'XXX fut déclaré non fondé par jugement du tribunal

administratif du 27 décembre 2007 (n° 22697 du rôle). La procédure d'appel entamée par la société XXX XXX à l'encontre de ce jugement a été vidée à travers un arrêt rendu en date de ce jour (n° 24022aC du rôle).

A travers une autre convention sous seing privé stipulée avoir pris cours avec effet rétroactif au 1^{er} janvier 2001, la société XXX XXX vendit à la société XXX S.A. le solde de sa participation, soit 270 parts sociales, au prix unitaire de 93.470.- LUF.

Le 31 mai 2006, le bureau d'imposition émit à l'égard de la société civile immobilière de l'XXX un bulletin d'établissement des revenus d'entreprises collectives pour l'année 2001 à travers lequel il fixa le revenu de la société civile immobilière de l'XXX à 19.311.208.- LUF et imputa à la société XXX XXX, en sa qualité d'associé, une quote-part de 3.796.593.- LUF dans le revenu collectif et un bénéfice de cession « immeuble commercial » de 15.746.912.- LUF du chef de la cession de parts susvisée du 1^{er} janvier 2001.

Le « 17 » (sic) mai 2006, le bureau d'imposition émit à l'égard de la société XXX XXX un bulletin de l'impôt sur le revenu des collectivités pour l'année 2001 lui imputant entre autres sa part de 15.746.912.- LUF dans le bénéfice de la société civile immobilière de l'XXX.

Par courrier de son mandataire du 22 août 2006, la société XXX XXX introduisit une réclamation devant le directeur de l'administration des Contributions directes contre le bulletin d'établissement des revenus d'entreprises collectives 2001, en contestant essentiellement le montant du bénéfice de cession du chef de la cession de parts du 1^{er} janvier 2001 lui imputé.

Restant sans réponse de la part du directeur de l'administration des Contributions directes suite à sa réclamation contre ce bulletin, la société XXX XXX saisit, le 11 octobre 2007, le tribunal administratif d'un recours tendant à la réformation du bulletin d'établissement des revenus d'entreprises collectives pour l'année 2001 du 31 mai 2006 émis à l'égard de la société civile immobilière de l'XXX.

Par jugement du 7 mai 2008, le tribunal administratif déclara ce recours de la société XXX XXX justifié et, par réformation du bulletin entrepris, dit qu'il y avait « *lieu de considérer le bénéfice de cession « immeuble commercial » avant abattement au titre de LUF -15 790 197* », le tout avec renvoi de l'affaire au directeur de l'administration des Contributions directes aux fins de transmission au bureau d'imposition compétent afin que celui-ci procède à l'imposition sur cette base.

Le 17 juin 2008, l'Etat du Grand-Duché de Luxembourg, représenté par son ministre des Finances, a fait déposer une requête d'appel par laquelle il sollicite la réformation du jugement du 7 mai 2008.

Par arrêt du 15 janvier 2009, la Cour administrative reçut l'appel en la forme, au fond, avant tout autre progrès en cause, nomma un consultant avec la mission de « *dresser, selon les règles comptables applicables à l'année en question, le bilan complémentaire de la société XXX XXX et d'en dégager le solde, positif ou négatif, à mettre en compte pour la détermination du bénéfice ou de la perte de cession réalisé lors de la cession en 2001 de 270 parts sociales de la société civile immobilière de l'XXX* ».

Avant d'arriver à cette mesure d'instruction complémentaire, la Cour retint qu'en vertu de l'article 15 paragraphe 1^{er} n° 4 LIR, le bénéfice commercial, défini par l'article 14 LIR, comprend aussi le bénéfice réalisé à l'occasion de « *la cession à titre onéreux de sa participation ou d'une fraction de celle-ci par le coexploitant ou l'associé d'une des entreprises visées à l'article 14 n° 2* ».

Or, dès lors que l'intimée revêt la forme d'une société commerciale, en l'occurrence celle de société à responsabilité limitée, soumise à l'impôt sur le revenu des collectivités, les résultats dégagés lors d'une opération de cession de sa participation dans la société civile immobilière de l'XXX et lui imputés devaient être intégrés dans son bénéfice soumis à l'impôt sur le revenu des collectivités.

Il fut encore relevé que les parties en cause se rejoignaient pour voir retenir que conformément à la règle du faisceau des bilans (« *Bilanzbündeltheorie* »), précisée par l'article 57 LIR, qui dispose qu'« *à l'exclusion des dispositions visant expressément les exploitants individuels, les dispositions de la présente sous-section s'appliquent aux coexploitants d'une entreprise commerciale collective [dont ceux d'une société civile], comme si chaque coexploitant exploitait individuellement* », l'associé d'une société de personnes est fiscalement censé avoir exploité lui-même directement l'activité exercée par la société de personnes, de manière que l'exploitation lui ainsi imputée comprend non seulement les éléments du bilan de la société transparente, mais également les éléments de l'actif ou du passif faisant partie de l'actif investi de l'associé mais servant à l'activité de la société transparente et en raison desquels un bilan fiscal complémentaire dans le chef de cet associé doit être établi dans ce cas et que les modalités de la détermination du bénéfice de cession sont fixées par l'article 55 LIR.

Il fut encore retenu qu'en présence d'un associé d'une entreprise collective fiscalement transparente, il y a lieu à application combinée des dispositions des articles 15 paragraphe 1^{er} n° 4 et 57 LIR, de sorte que l'actif net investi de l'exploitation lui imputée comprend l'actif net investi propre à l'entreprise collective, d'un côté, auquel il convient d'ajouter les éléments, positifs ou négatifs, du bilan complémentaire propre à l'associé, d'un autre côté. Ainsi, les éléments de l'actif et du passif de ce bilan complémentaire doivent être pris en compte pour la fixation de la valeur de l'actif net investi visé par l'article 55 LIR.

Partant, la Cour retint que le bénéfice de cession réalisé par l'intimée lors de la cession de 270 parts de la société civile immobilière de l'XXX devait être déterminé en tenant compte du prix de cession de l'actif net investi de cette société civile immobilière et des éléments du bilan complémentaire de l'intimée.

Ensuite, il fut constaté que s'il y avait en substance accord des parties sur les susdits principes, elles étaient cependant en désaccord sur le montant à mettre en compte au titre du bilan complémentaire, l'Etat appelant faisant état d'un montant de -1.728.021.- LUF (bien qu'il soit également par endroits question d'un montant positif de 1.728.021.- LUF !), tandis qu'un montant de -25.051.551.- LUF fut mis en compte par la partie intimée.

Sur ce, la Cour retint qu'il y avait préalablement lieu de clarifier la question de fait relative à la valeur comptable requise pour la détermination du bénéfice ou de la perte de cession réalisé par la société XXX XXX lors de la cession par elle en 2001 de 270 parts sociales de la société civile immobilière de l'XXX et à cette fin elle nomma comme consultant Monsieur XXX XXX avec la mission ci-avant transcrite.

Dans son rapport déposé le 8 septembre 2009, le consultant commis établit le bilan complémentaire de la société XXX XXX en distinguant deux cas de figure, à savoir, d'une part, celui où les calculs sont faits sur base des chiffres indiqués dans les différents contrats de cession de parts de la société civile immobilière de l'XXX, c'est-à-dire l'hypothèse où les transactions reflétées sont à retenir sans ajustement extracomptable et, d'autre part, le cas de figure où les calculs sont faits sur base du prix d'achat historique des parts de la société civile immobilière de l'XXX en raison d'une éventuelle nécessité de requalifier les opérations d'achat et de vente desdites parts sociales en raison d'une simulation ou d'un abus de droit. Ensuite, il détermine la valeur de la plus-value ou de la moins-value de cession à mettre en compte dans chacun de ces cas de figure.

Le délégué du gouvernement, sans autrement prendre position sur les considérations et calculs opérés par le consultant et, plus particulièrement, sans se prononcer sur la question de savoir s'il y a lieu de considérer les prix de vente et de rachat avec ou sans ajustement extracomptable, rappelle les « *lignes de conduite sur pied desquelles le bureau d'imposition Sociétés a procédé à l'émission des bulletins litigieux dans le chef de la S.C.I XXX dont XXX XXX est un associé* », à savoir l'application de la règle du faisceau des bilans ; le principe de la continuité entre exercices et par là, de l'identité des bilans, et le fait que le nouveau co-exploitant est censé reprendre le bilan complémentaire de l'ancien co-exploitant qu'il vient remplacer.

Dans sa prise de position y relative, l'intimée soutient que le consultant confirmerait que sa méthode de calcul du bilan complémentaire serait la bonne ; que l'on devrait se placer exclusivement dans le premier cas de figure envisagé par le consultant, tout en relevant qu'il y aurait un accord concordant du consultant et des

deux parties au litige sur la nécessaire prise en considération du compte courant associé pour le calcul du résultat de cession de l'immeuble.

La Cour est de prime abord appelée à se prononcer sur la question de savoir dans lequel des deux cas de figure distingués par le consultant commis il y a lieu de se placer.

Au regard des éléments d'appréciation lui soumis et, plus spécialement, en l'absence d'éléments justifiant à suffisance de droit une remise en question de l'effectivité des opérations de vente et de rachat successives des parts de la société civile immobilière de l'XXX et, partant, la nécessité d'ajustements extracomptables, la conclusion s'impose à la Cour que l'établissement du bilan complémentaire requis doit être fait sur base des valeurs retenues dans les différents contrats de vente et d'achat, c'est-à-dire qu'il y a lieu de n'avoir égard qu'à la première hypothèse de calcul dressée dans le rapport de consultation déposé le 8 septembre 2009.

Ceci étant dit, pour les 270 parts sociales dont il est question en cause, le bilan complémentaire, tel que dressé par le consultant, dégage un actif net de 25.051.550,67 LUF, dont la prise en compte aboutit à une moins-value de cession de 886.388,13 LUF, sur base du calcul suivant :

Prix de cession des 270 parts sociales	25.236.900,00
- (moins) :	
Actif net correspondant à 270 parts, conformément aux comptes sociaux	1.071.737,46
- (moins) :	
Actif net correspondant au bilan complémentaire	25.051.550,67

Moins-value de cession	(-) 886.388,13

Sur ce, étant relevé que le juge n'est appelé à s'écarter de l'avis des experts ou consultants par lui commis qu'avec une grande prudence, dès lors qu'il y a de justes motifs d'admettre que les experts se sont trompés ou lorsque l'erreur de ceux-ci résulte d'ores et déjà soit de leur rapport, soit d'autres éléments acquis en cause, force est de constater qu'en l'espèce, l'Etat intimé n'a pas fait état d'éléments permettant une remise en question de la méthode employée ou des calculs faits par le consultant, étant précisé que l'argumentation basée sur la continuité des bilans complémentaires et la reprise du bilan complémentaire de l'ancien associé par son successeur méconnaît le caractère particulier à l'associé d'un bilan complémentaire, et les conclusions ci-avant relatées du consultant sont partant à entériner.

Il se dégage des considérations qui précèdent que l'appel étatique est partiellement fondé et, par réformation du premier jugement, il y a lieu de retenir que le bénéfice de cession « immeuble commercial » d'un montant de 15.746.912.- LUF repris au bulletin litigieux du chef de la cession de 270 parts de la société

civile immobilière de l'XXX est à remplacer par une perte de cession de 886.388,13 LUF, le bulletin d'établissement des revenus d'entreprises collectives pour l'année 2001 étant à modifier en conséquence.

Par ces motifs,

la Cour, statuant à l'égard de toutes les parties en cause ;

vidant l'arrêt avant dire droit du 15 janvier 2009 ;

déclare l'appel partiellement fondé ;

réformant, dit qu'il y a lieu de retenir que le bénéfice de cession « immeuble commercial » d'un montant de 15.746.912.- LUF repris au bulletin litigieux du chef de la cession de 270 parts de la société civile immobilière de l'XXX est à remplacer par une perte de cession de 886.388,13 LUF, le bulletin d'établissement des revenus d'entreprises collectives pour l'année 2001 étant à modifier en conséquence ;

renvoie l'affaire devant le directeur de l'administration des Contributions directes en vue de sa transmission au bureau d'imposition compétent pour exécution ;

fait masse des frais et dépens des deux instances et les impartit pour moitié à charge de l'Etat appelant et pour l'autre moitié à charge de la société XXX XXX, partie intimée.

Ainsi délibéré et jugé par :

Georges RAVARANI, président,
Francis DELAPORTE, vice-président,
Henri CAMPILL, premier conseiller,

et lu par le président en l'audience publique au local ordinaire des audiences de la Cour à la date indiquée en tête en présence du greffier en chef de la Cour Erny MAY.

s. MAY

s. RAVARANI